



Instituto Superior de Gestão

Mestrado em Gestão Fiscal

As Tributações Autónomas em IRC (artigo 88.º do Código do IRC): o sentido, alcance da ratio e os (diversos) efeitos no apuramento do lucro tributável das sociedades

Nuno Miguel Santos Vieira

Dissertação apresentada no Instituto Superior de Gestão para
obtenção do Grau de Mestre em Gestão Fiscal

Orientador: Professor Doutor Vasco Valdez

LISBOA

2018

Resumo

O regime das tributações autónomas (doravante TA) surgiu em 1990, com o Decreto-lei n.º 192/90, de 2 de Junho.

O legislador criou esta figura tendo em vista, numa primeira fase, finalidades estritamente anti abusivas e penalizadoras, aptas a prosseguir objectivos de combate à evasão fiscal, incidindo sobre as despesas confidenciais ou não documentadas das empresas.

Numa segunda fase, com a reforma fiscal de 2000, levada a cabo pela Lei n.º 30-G/2000 de 29 de Dezembro, as TA vieram a ser incluídas no CIRC e viram um alargamento progressivo do seu âmbito de incidência.

Actualmente, presentes no artigo 88.º do CIRC, as TA abrangem situações, a taxas diferenciadas, como encargos com viaturas, despesas de representação, pagamentos a entidades não residentes e sujeitas a um regime fiscal mais favorável, indemnizações e compensações a gerentes e ainda um agravamento de taxa em caso de prejuízo fiscal.

Porém, até recentemente, sempre foram pacificamente aceites pela generalidade dos contribuintes e um tema a que a doutrina fiscal não tem dado grande relevância, pese embora a importância cada vez mais significativa da receita das TA no IRC e na angariação da mesma.

Efectivamente, as TA representavam, em termos de receita 198 milhões de euros em 2005, valor que em 2016 (último ano com valores publicados pela AT) atingiu os 492 milhões de euros.

Pretende-se com este trabalho compreender a problemática das TA, a sua estrutura conceptual, a sua coerência no sistema fiscal português, e os efeitos no apuramento do lucro tributável, bem como os resultados obtidos a nível de receita fiscal.

PALAVRAS-CHAVE:

Tributações autónomas; IRC; dedutibilidade, lucro tributável, qualificação

Abstract

The regime of autonomous taxation (therefore AT) was implemented in 1990, under Decree-law n.º 192/90, June 2nd.

Legislator created this figure with a view, initially, strictly anti abusive purposes and penalizing, able to pursue objectives of combating tax evasion, focusing confidential or undocumented expenses of companies

In a second phase, with the 2000 tax reform, implemented by Law no. 30-G / 2000 of 29 December, TAs were included in the CIRC and saw a progressive extension of their scope of incidence.

Currently present in article 88 of the CIT, AT covers situations at different rates, such as vehicle charges, representation expenses, payments to non-resident entities subject to a more favourable tax regime, compensation and compensation to managers, and a worsening rate in case of tax loss.

However, until recently, they have always been peacefully accepted by the majority of taxpayers and a subject to which the tax doctrine has not given great importance, despite the increasingly significant importance of AT revenue in CIT and revenue collection.

In fact, AT represented € 198 million in revenue in 2005, which in 2016 (last year with figures published by the portuguese tax authorities) amounted to € 492 million.

The aim of this work is to understand the AT problem, its conceptual structure, its consistency in the Portuguese tax system, and the effects on the determination of taxable income, as well as the results obtained in terms of tax revenue.

Keywords:

Autonomous taxation; CIT; deductibility, taxable income, qualification

Agradecimentos

Tenho que começar por agradecer a todos aqueles me que incentivaram e apoiaram a iniciar o Mestrado em Gestão Fiscal e me deram a motivação necessária à conclusão do mesmo.

À Cecília e à Ana, pelos incentivos, palavras e pelos olhos essenciais à conclusão desta dissertação.

Gostaria de agradecer também à Dra. Maria dos Prazeres Lousa, estimada colega e com quem aprendo e cresço profissionalmente, pelos ensinamentos profícuos e a sua sempre disponibilidade.

Agradeço, ainda, a todos aqueles com quem discuti este tema e me ajudaram a perceber a relevância do mesmo.

E por fim gostaria de agradecer ao Prof. Doutor Vasco Valdez toda a disponibilidade dispensada na orientação desta dissertação, sobretudo na fase final de revisão do texto, o que me permitiu aperfeiçoar diversas matérias abordadas neste trabalho

Dedicatórias e Epígrafe

À minha família, em particular aos meus avós, que partiram no decurso desta caminhada.

"HAPPINESS ONLY REAL WHEN SHARED"

Jon Krakauer

Simbologia e abreviaturas

Ac. – Acórdão

AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

CIRC – Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas

CFEI – Crédito fiscal extraordinário ao investimento

DL – Decreto-lei

TA – Tributações autónomas

IRC- Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas

IRS – Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares

TC – Tribunal Constitucional

PAEF – Plano auxílio económico financeiro

PEC – Pagamento especial por conta

RFAI – Regime fiscal de apoio ao investimento

SIFIDE – Sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial

SP – Sujeito passivo

Plano de Investigação e metodologia

Para a dissertação proposta, iremos basear-nos na informação proveniente da legislação relacionada com a temática em análise, bem como da análise jurisprudencial e doutrinal acerca da mesma.

Iremos também proceder à recolha de informação estatística, junto de fontes e com dados oficiais, para se determinar o impacto em sede de receitas do ponto de vista estadual e também ao nível das empresas e a sua tesouraria, quanto aos montantes pagos em cada exercício a título de TA em IRC.

A partir desta informação, iremos encontrar a solução para as questões de investigação apresentadas.

A estrutura deste trabalho é marcadamente teórica, pese embora a análise de dados oficiais a recolher possibilite perceber qual a relevância deste “instrumento” – TA – nas hipóteses levantadas e explorar caminhos diversos a percorrer.

Recorrendo à análise da informação com os dados estatísticos oficiais poderemos perceber qual a dimensão concreta das TA e da sua qualificação e o seu peso nas receitas do Estado, em sede de IRC, e na tesouraria das empresas.

Pese embora, esse não seja o nosso objectivo, este trabalho apresenta-se como uma oportunidade para os diversos players do sector numa óptica dual, seja na esfera estadual de arrecadação de receitas, seja na esfera das empresas, analisarem o regime jurídico actual e, abrir caminho para exploração de hipóteses alternativas às TA.

Importa ainda lembrar que o presente estudo terá exclusivamente como âmbito Portugal (Continental e as Regiões Autónomas), na medida que que, como se referiu, a figura das TA inexistente nos restantes ordenamentos jurídicos internacionais, pelo que se revela impossível qualquer análise comparativa, quer no plano da legislação, quer no plano estatístico comparado.

Índice

Introdução - as tributações autónomas no sistema fiscal português	1
A Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro	4
Evolução histórica da figura das tributações autónomas	6
Enquadramento normativo das tributações autónomas – o artigo 88.º do Código do IRC.....	11
Tributações autónomas – despesas versus rendimento – uma necessidade de qualificação.....	14
A dedutibilidade das TA – a controvérsia.....	18
Até ao final de 2013.....	18
Da posição da AT.....	19
Da posição do tribunal arbitral	25
A reforma do IRC de 2014 – da clarificação legislativa às novas problemáticas e desafios	27
Da controvérsia actual	33
A evolução e o impacto das tributações autónomas no IRC.....	38
Conclusões	45
Referências bibliográficas.....	47
Webgrafia	49
Referências jurisprudenciais.....	50

Índice de figuras

Mapa 1 – Receitas de IRC e TA

Gráfico 1 – Evolução das TA (IRC)

Gráfico 2 - Peso das TA no IRC liquidado

Introdução - as tributações autónomas no sistema fiscal português

A figura das TA em IRC (e em IRS – pese embora não seja o objecto do nosso estudo), que se saiba, não tem paralelo, nem congénere em mais nenhum outro ordenamento tributário.

As TA estão presentes ordenamento jurídico-tributário português desde 1990, quando foram introduzidas pelo art.º 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 09 de Junho, o qual sujeitava as despesas confidenciais ou não documentadas a TA à taxa de 10%.

Aquele decreto-lei, autónomo do CIRC, foi sucessivamente alterado, em 1994, 1996, 1998 e 2000, aumentando quer as taxas, quer o âmbito de incidência.

Através da Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, as TA foram inseridas no CIRC.

Actualmente, encontram-se vertidas no artigo 88.º do CIRC, o qual tem vindo a sofrer várias alterações, quer por força da relevância nesta figura, no plano anti-abusivo, quer porque, a receita arrecada com as TA é cada vez mais significativa e relevante para a consolidação das contas públicas.

Com efeito, a figura das TA tem sido instrumentalizada para a prossecução de objectivos diversos, que abarcam desde o originário propósito de evitar práticas de evasão e de fraude –, através de despesas confidenciais ou não documentadas, ou de pagamentos a entidades localizadas em jurisdições com regimes fiscais privilegiados, à substituição da tributação das vantagens acessórias sob a forma de despesas de representação ou de atribuição de viaturas aos trabalhadores e membros dos órgãos sociais, na esfera dos respectivos beneficiários –, até à finalidade de prevenir o fenómeno designado por “lavagem de dividendos” ou de onerar, por via fiscal, o pagamento de rendimentos considerados excessivos.

No que tange à receita gerada pelas TA, de acordo com a informação disponível no Portal da AT, entre 2005 e 2016, as mesmas representaram uma receita de 198 milhões de euros em 2005, 534 milhões de euros em 2011 e 492 milhões de euros em 2016 (último exercício disponível).

Não obstante, desde o seu nascimento que as TA sempre foram pacificamente aceites por todos os “intervenientes”.

A sua existência nunca foi questionada, mesmo com as inúmeras alterações que sofreu até à data, até há poucos anos atrás, em que, fruto da alteração legal das taxas de tributação autónoma introduzidas pela Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro,

que, alterou o então artigo 81.º do CIRC (actual artigo 88.º do CIRC) alterando as taxas de TA aplicáveis a despesas de representação e com viaturas, aumentando-as de 5% para 10%, com efeitos a 1 de Janeiro de 2008.

Ora, por força do princípio da não retroactividade das normas fiscais, foi então suscitada a questão da constitucionalidade daquela alteração, junto dos tribunais, nomeadamente junto do TC, porquanto aquela Lei, cuja entrada em vigor ocorreu no dia 6 de dezembro de 2008, produzia efeitos a 1 de janeiro daquele mesmo ano de 2008.

Arrogamo-nos a dizer e, a demonstrar que, a partir daí as TA deixaram de ser uma figura com pouca relevância no sistema fiscal português, tendo havido uma alteração do paradigma existente sobre as TA e uma mudança do comportamento dos contribuintes acerca das mesmas.

A doutrina fiscal nunca se dedicou à temática das TA, aceitando-a, talvez como a generalidade dos restantes actores do plano fiscal. Tal facto era patente pela forma simplista, redundante e até algo furtiva como a doutrina abordava as TA – o que, na nossa opinião continua a acontecer nos dias de hoje.

Efectivamente, veja-se a forma como a própria AT aborda as TA no seu Manual do IRC (2016) - sobre o artigo 88.º - dizendo somente que “a tributação autónoma é apurada de forma independente do IRC” e que “pretende-se a tributação de alguns encargos suportados ou despesas efectuadas pelas empresas, que tradicionalmente seriam usados fora do âmbito da actividade empresarial ou teriam alguma componente remuneratória na sua génese.” (p. 376)

Com efeito, e como iremos verificar ao longo da presente dissertação, nunca foi dada grande relevância conceptual a esta figura, nomeadamente pela doutrina fiscal.

Como se disse as finalidades que presidiram à criação das TA foram compreendidas e pacificamente aceites pela generalidade dos contribuintes e da doutrina fiscal.

Dado o seu intuito claramente anti-abusivo, os contribuintes nunca questionaram as mesmas, mesmo com o alargamento progressivo do âmbito das TA, nomeadamente aquelas despesas de âmbito difuso entre a intersecção empresarial e pessoal, os contribuintes aceitavam as mesmas, evitando assim uma eventual litigiosidade com a AT, na medida em que a prova das mesmas sempre se revelaria difícil de fazer, o que levaria a situações de incerteza e cuja resolução judicial se prolongaria no tempo.

Desta forma, os contribuintes, motivados pela segurança da norma, sabiam qual a tributação associada a determinadas despesas e encargos, pelo que neles incorrendo, aceitavam-nos.

Assim sendo, o que terá levado a que a interpretação e aplicação que a AT fazia das TA tenha sido posta em causa nos últimos anos?

Desde a criação das TA nunca os profissionais com a missão de contabilizar, apurar e fiscalizar os impostos devidos questionaram as TA, inclusivamente o próprio programa informático de suporte às Declarações Modelo 22, que permite o apuramento e liquidação das TA.

Paralelamente, nada fazia contar com qualquer grau de litigiosidade administrativa ou judicial envolvendo as TA.

Não obstante o alargamento do âmbito de incidência das TA e das respectivas taxas, foi o aumento da taxa de TA de 5% para 10% em 2008 que levou os contribuintes a alterar a visão e o comportamento existente acerca das TA, o que obrigou, igualmente, os tribunais e a doutrina fiscal a pronunciar-se sobre o tema.

A Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro

Importa analisar sucintamente o regime legal, a fim de qualificar as TA, possibilitando a discussão das problemáticas e desenvolvimentos posteriormente verificados.

Em 2008, fruto da Lei ante mencionada, a taxa de tributação autónoma incidente sobre os encargos com viaturas ligeiras de passageiros e despesas de representação foi agravada de 5% para 10%.

Não obstante o carácter pacífico e a aceitação geral das TA, o agravamento para o dobro da taxa de TA incidente sobre os encargos com viaturas ligeiras de passageiros e despesas de representação, em virtude daquela Lei e os efeitos, nomeadamente financeiros daí decorrentes, numa economia à data já débil e a caminhar para um resgate financeiro (o que veio a ocorrer em 2011), a par do seu peso na economia das empresas e do cada vez maior âmbito de incidência das mesmas, foram o motor de arranque para o destaque que as TA têm vindo a ter nos últimos anos.

A acrescer, o facto da Lei de 5 de Dezembro, com entrada em vigor a 6 de Dezembro, produzir efeitos a 1 de Janeiro daquele ano (2008).

Não obstante as TA não incidirem sobre o rendimento de entidades sujeitas a IRC, mas sobre determinadas despesas e encargos, encontram-se inseridas no CIRC, sendo o respectivo apuramento e liquidação ocorre no final do período de tributação, *i.e.*, 31 de dezembro de cada ano (ou no final do ano fiscal, caso não seja coincidente com o ano civil) nos termos previstos no artigo 89.º CIRC.

Assim, e com o aumento da taxa de TA em vigor a partir de 6 de dezembro de 2008, importava esclarecer qual a taxa de TA a vigorar naquele ano fiscal, uma vez que houve alteração da mesma no decurso do ano fiscal, o que vale por dizer se estaríamos perante uma norma com efeitos retroactivos, doravante inconstitucional.

Em face do exposto, os contribuintes suscitaram a questão junto dos tribunais, tendo chegado a questão da constitucionalidade da norma ao Tribunal Constitucional.

O TC chamado a pronunciar-se, abordou a natureza e qualificação das TA, o que se revelou como a *pedra de toque* para a problemática aqui abordada, pois que nessa medida começaram a surgir interpretações e correntes discordantes face ao entendimento até aí existente sobre as TA.

Os arestos proferidos pelo TC (v.g. acórdãos n.º 310/2012, 382/2012 e 617/2012, do TC) versando sobre a questão da retroactividade da alteração legal das taxas de tributação autónoma introduzida pela Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, sustentaram que as tributações autónomas, **sendo IRC**, tributam despesa e não rendimento.

Com a controvérsia instalada, questionou-se, afinal, se as TA eram IRC, rendimento ou despesa, e uma temática dormente e que passou pelos pingos da chuva durante anos no ordenamento jurídico passou a ser alvo das mais diversas atenções entre os players da comunidade tributária.

O que levou a que a comunidade tivesse necessidade de reflectir sobre as TA, levantando-se questões nunca até aí abordadas - algumas entretanto solucionadas, quer pela jurisprudência, quer pelo legislador; outras ainda à procura de consenso e, eventualmente, abrir-se-ão caminhos para outras abordagens, uma vez que actualmente este tema tem sido alvo de resposta constante, pelos contribuintes, pela AT e, inclusivamente pelo legislador.

E a partir daqui proliferaram artigos doutrinários e as mais diversas opiniões e entendimentos sobre o que eram efectivamente as TA: quem defendesse tratar-se de IRC, quem defendesse tratar-se de um imposto de obrigação única, quem defendesse ser um imposto sobre a despesa, que as TA eram um eixo desvirante do IRC, que as TA deviam acabar.

Com segurança, como veremos, podemos afirmar que a linha condutora das TA era a discordância da doutrina fiscal, face à panóplia interpretativa sobre a natureza e qualificação das TA.

E, na nossa opinião, de forma totalmente legítima, porque durante muitos anos as TA foram uma mera evidência e nunca uma questão alvo de qualquer estudo ou abordagem científica verdadeiramente intrínseca.

O que leva nos leva a fazer uma reflexão sobre este tema, levantando questões e abordagens, que cremos serem importantes no enquadramento, qualificação e natureza das TA e levem a repensar o seu enquadramento e qualificação numa perspectiva de clarificação das mesmas no ordenamento jurídico-tributário, tendo presente a estabilidade na arrecadação das receitas, enquanto elemento essencial na consolidação das finanças públicas, dada a sua importância (crescente) na receita dos impostos e, concomitantemente reduzindo a litigância existente assente nesta temática, a qual prolifera desde o ano de 2012.

Evolução histórica da figura das tributações autónomas

A figura das “tributações autónomas” em IRC constitui uma originalidade do ordenamento fiscal português, porquanto não tem paralelo, nem congénere em mais nenhum outro ordenamento fiscal.

A este respeito, realçou Sanches (2007) que, sob a designação de “tributações autónomas”, escondem-se realidades muito diversas” (p. 406)

Acrescentando ainda que, em termos de denominador comum, se poderia afirmar que este tipo de tributação tem como alvo “despesas que se encontram na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros” (Sanches, 2007, p. 407).

Por sua vez, Nabais (2015) qualifica as tributações autónomas como “Verdadeiros impostos sobre despesas realizadas pelas empresas. Tendo começado por incidir sobre despesas não documentadas e confidenciais e, depois, sobre as despesas de representação e com viaturas, foram entretanto as mesmas alargadas a diversas despesas e, em sede de IRC, a alguns rendimentos como lucros distribuídos e certas indemnizações ou compensações. O que nos leva a reconhecer que no IRC temos tributações autónomas sobre determinados rendimentos, sobre despesas que não são gastos fiscais e sobre despesas que são considerados gastos fiscais” (p.542)

Sendo que, mais adiante, quanto à finalidade das mesmas, acrescenta que, se, numa primeira fase “visavam evitar que, através dessas despesas, as empresas procedessem à distribuição camuflada de lucros, sobretudo dividendos, bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionam, não só em relação ao IRS e IRC, mas também em relação às contribuições (das entidades patronais e dos trabalhadores) para a segurança social” (Nabais, 2015, p.543)

Presentemente, Nabais (2015) defende que o alargamento e o agravamento a que têm sido sujeitas revelam uma finalidade clara de obter mais receitas fiscais» (p. 543)

Foi o artigo **4.º Decreto-Lei n.º 192/90 de 9 de Junho** criou a figura da TA, previndo a exigência de montantes a título de imposto, às empresas que incorressem em despesas confidenciais ou não documentadas à taxa de 10%;

O Orçamento de Estado para 1995 - Lei n.º 39-B/94 de 31 de Dezembro – alterou a taxa para 25%;

O Orçamento de Estado para 1997 - Lei n.º 52-C/96 de 27 de Dezembro - elevou a taxa para 30% e criou um n.º 2 ao artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90: “a taxa referida no número anterior será elevada para 40% nos casos em que tais despesas sejam efectuadas por sujeitos passivos de IRC, total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola”;

O Orçamento de Estado para 1998 - Lei n.º 87-B/98 de 31 de Dezembro - subiu para 32% a taxa anterior de 30% e para 60% a taxa criada no ano anterior aplicável nos termos do n.º 2 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90.

Volvida uma década o campo de incidência das TA foi aumentado. Assim:

A Lei 3-B/2000 de 4 Abril alterou a redacção do Decreto-Lei n.º 192/90, estendendo a tributação a encargos com despesas de representação e encargos com viaturas;

A Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro veio incluir as TA em IRC no respectivo código (no artigo 69.º-A do CIRC passando a figurar no artigos 81.º do CIRC após a revisão dos códigos, operada pelo DL 198/2001), passando a sujeitar a TA as seguintes despesas:

- Despesas confidenciais ou não documentadas, à taxa de 50% ou 70%;
- Despesas de representação, à taxa de 20%;

- Encargos com viaturas ligeiras de passageiros, barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos ou motocicletas, à taxa de 20%;
- Despesas correspondentes a importâncias pagas a entidades não residentes e sujeitas a regime fiscal mais favorável, à taxa de 35% ou 55%;

Posteriormente, sucederam-se várias alterações:

O Orçamento de Estado para 2002 - Lei nº 109-B/2001, de 27 de Dezembro – adicionou, na base de incidências das TA, os encargos com viaturas ligeiras mistas, aplicando-se a taxa de 20%;

O Orçamento de Estado para 2003 - Lei nº 32-B/2002, de 30 de Dezembro – veio acrescentar uma TA, à taxa de 50% da taxa normal de IRC, relativamente aos encargos dedutíveis respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, sempre que o custo de aquisição seja superior a 40.000€ e o sujeito passivo apresente prejuízos fiscais nos dois períodos anteriores. Ou seja, passaram a existir 2 escalões de tributação para as viaturas, condicionados pelo custo de aquisição: se igual ou inferior a 40.000€ a taxa era de 20%; se superior a 40.000€ a taxa seria 40%, caso o sujeito passivo apresentasse prejuízos fiscais nos dois períodos anteriores.

O Orçamento de Estado para 2004 - Lei nº 107-B/2003, de 31 de Dezembro – procedeu à redução da taxa aplicada sobre as despesas de representação e os encargos com viaturas para 6%. No caso dos valores de aquisição superiores a 40.000€ e o sujeito passivo tivesse prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores, a taxa foi reduzida para 15%.

O Orçamento de Estado para 2005 - Lei nº 55-B/2004, de 30 de Dezembro – sujeitou à taxa de 5% os encargos dedutíveis relativos a despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, desde que não sejam faturadas a clientes ou caso sejam tributadas em IRS na esfera do beneficiário passaram a estar sujeitas a este tipo de tributação.

A taxa sobre encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros desce de 6% para 5%, mantendo-se, contudo, a taxa de 15% para valores de aquisição superiores a 40.000€ e o sujeito passivo tivesse prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores, a taxa foi reduzida para 15%;

O Decreto-Lei nº 192/2005, de 7 de Novembro - criou a taxa de 20%, referente aos lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC, a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante pelo menos um ano.

Foi com este decreto-lei que se alterou o regime das TA, na medida em que deixaram de incidir apenas sobre despesas.

A Lei nº 64/2008, de 5 de Dezembro - aumentou para 10% a tributação dos encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motociclos e excluiu a TA sobre viaturas movidas exclusivamente a energia elétrica, uma medida que pretendeu incentivar a utilização de viaturas elétricas. Esta norma foi declarada inconstitucional, por violação do princípio da retroatividade;

A Lei nº 100/2009, de 7 de Setembro – introduziu a taxa de 35% sobre indemnizações, compensação e bónus auferidos por gestores, administradores e gerentes;

O Orçamento de Estado para 2010 - Lei nº 3-B/2010, de 28 de Abril – aumentou a taxa de 15% para os 20% sobre encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas e procedeu a alterações ao regime de tributação das indemnizações, compensação e bónus pagas a administradores, gerentes e gestores;

O Orçamento de Estado para 2011 - Lei nº 55-A/2010, de 31 de Dezembro – alterou a incidência da TA sobre viaturas ligeiras de passageiros e mistas passando

a incidir sobre os gastos efetivamente suportados, mesmo que não aceites fiscalmente e, aumento das taxas em 10 pontos percentuais quando os sujeitos passivos apresentem prejuízo fiscal no período de tributação.

O Orçamento de Estado para 2012 - Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro – veio agravar a taxa em 5%, referente aos lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC, a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante pelo menos um ano.

Na sequência dos trabalhos da Comissão para a Reforma do IRC, foi aprovada a Lei n.º 2/2014, de 16 Janeiro, que visou a reforma do IRC orientada para uma maior “competividade, crescimento e o emprego”, contudo, paradoxalmente aos objectivos da reforma do IRC, que passavam pelo desagravamento da carga fiscal das empresas, com a redução progressiva da taxa nominal de IRC, o regime das TA manteve-se fundamentalmente idêntico – agora plasmado no artigo 88.º do CIRL.

Enquadramento normativo das tributações autónomas – o artigo 88.º do Código do IRC

As TA surgiram em 1990, pelo art.º 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 09 de Junho.

Aquele decreto-lei, autónomo do CIRC, foi sucessivamente alterado (em 1994, 1996, 1998 e 2000), aumentando quer as taxas, quer o âmbito de incidência.

Através da Lei n.º 30-G/2010, de 29 de Dezembro, as TA foram inseridas no CIRC.

Com o Decreto-Lei nº 192/2005, de 7 de Novembro, as TA, deixaram de incidir apenas sobre despesas, passando a abranger os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC, a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante pelo menos um ano.

A Lei nº 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Orçamento de Estado para 2011) alterou a incidência da TA sobre viaturas ligeiras de passageiros e mistas passando a incidir sobre os gastos efetivamente suportados, mesmo que não aceites fiscalmente.

Actualmente,

As tributações autónomas encontram-se vertidas no artigo 88.º do CIRC.

Aquele artigo tem vindo a sofrer várias alterações, por força da relevância nesta figura, porquanto se trata, por um lado, de uma norma com carácter anti-abusivo, por outro, a receita arrecada com esta figura é cada vez mais significativa e relevante para a consolidação das contas públicas, como melhor se detalhará.

Com efeito, a figura das tributações autónomas tem sido instrumentalizada para a prossecução de objectivos diversos, que abarcam desde o originário propósito de evitar práticas de evasão e de fraude –, através de despesas confidenciais ou não documentadas, ou de pagamentos a entidades localizadas em jurisdições com regimes fiscais privilegiados, à substituição da tributação das vantagens acessórias sob a forma de despesas de representação ou de atribuição de viaturas aos trabalhadores e membros dos órgãos sociais, na esfera dos

respectivos beneficiários –, até à finalidade de prevenir o fenómeno designado por “lavagem de dividendos” ou de onerar, por via fiscal, o pagamento de rendimentos considerados excessivos.

O artigo 88.º sujeita a TA as seguintes realidades:

- Despesas não documentadas – n.º 1 e n.º 2
- Viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias, motos ou motociclos (excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica) – n.º 3, 5 e 6; tratando-se de viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in as taxas a aplicar serão as previstas no n.º 17, e as viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL ou GNV as taxas a aplicar serão as previstas no n.º 18.
- Despesas de representação – n.º 7
- Pagamentos a entidades não residentes e sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável – n.º 8
- Ajudas de custo e compensação pelo uso de viatura própria – n.º 9
- Lucros distribuídos a entidades que beneficiem de isenção – n.º 11 e 12
- Indemnizações, compensações, bónus pagas a gestores, administradores ou gerentes – n.º 13

As taxas são diferenciadas, encontrando-se previstas em cada número do artigo 88.º CIRC.

Em caso de prejuízo fiscal as taxas apuradas serão agravadas em 10 pontos percentuais – n.º 14. Note-se que, em caso de aplicação do Regime Especial Tributação Grupos Sociedades é considerado o prejuízo fiscal do grupo (apurado nos termos do artigo 70.º do CIRC).

Fora do âmbito das TA estão as despesas e encargos de estabelecimento estável situado fora do território português e relativos à actividade exercida pelo seu intermediário – n.º 16.

Igualmente excluídos das TA estão as realidades previstas nos n.ºs 7, 9, 11 e 13 do artigo 88.º do CIRC.

Quando se trate de sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado – n.º 15 - o agravamento de taxa previsto no n.º 14 está excluído.

A liquidação das TA é efectuada nos termos do artigo 89.º do CIRC, tendo por base os valores e taxas resultantes das diversas alíneas do artigo 88.º do CIRC, não

se admitido quaisquer deduções ao montante global apurado, ainda que resultantes de legislação especial, conforme dispõe o n.º 21 do artigo 88.º do CIRC.

Tributações autónomas – despesas versus rendimento – uma necessidade de qualificação

Como já mencionamos as TA nunca foram alvo de um verdadeiro estudo que as qualificasse, quer conceptualmente, quer quanto à sua natureza.

Adiantamos, desde já, que tal não se revela uma tarefa fácil, porque se por um lado o legislador, na reforma do IRC em 2014, na alteração introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro dispôs expressamente na al. a) do n.º 1 do art. 23.º-A, “O IRC, **incluindo as tributações autónomas**, (...)” veio com um alcance manifestamente clarificador, esclarecer que considera as TA são uma componente do IRC, se limitou a este preceito para qualificar as TA – revelando-se insuficiente como veremos.

Assim, importa que, logo na sua génese as TA nunca foram ou estiveram relacionadas com o IRC. Tal autonomia estava em consonância com o próprio facto das TA se encontrarem previstas e reguladas num diploma distinto do CIRC (Decreto-Lei n.º 192/90, de 09 de Junho) e foi só 10 anos depois do seu aparecimento, com a chamada “reforma fiscal de 2000” (Lei 30-G/2000 de 29 de Dezembro), que o legislador optou por incluir as TA no CIRC, sem que a nosso ver tal lhes conferisse características diferentes.

Com efeito, as TA, pese embora a sua inserção no CIRC continuavam a ser uma tributação não incidente sobre o rendimento (lucro) das empresas, mas sim sobre certos gastos ou encargos das mesmas, independentemente do seu lucro.

Em reforço desta teoria veja-se que, as TA incidem mesmo quando uma sociedade se encontra numa situação de prejuízo fiscal, vendo inclusivamente um agravamento de taxa de TA em 10% - cfr. Artigo 88.º n.º 14 CIRC.

Vejamos então o que alguns dos mais prestigiados fiscalistas dizem acerca das TA:

Sanches (2007) refere que sob a “designação de “tributações autónomas”, escondem-se realidades muito diversas “ (p.406/407).

Acrescentando ainda que, em termos de denominador comum, se poderia afirmar que este tipo de tributação tem como alvo “despesas que se encontram na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros.”

Por sua vez, as tributações autónomas são qualificadas como “verdadeiros impostos sobre despesas realizadas pelas empresas. Tendo começado por incidir sobre despesas não documentadas e confidenciais e, depois, sobre as despesas de representação e com viaturas, foram entretanto as mesmas alargadas a diversas despesas e, em sede de IRC, a alguns rendimentos como lucros distribuídos e certas indemnizações ou compensações. O que nos leva a reconhecer que no IRC temos tributações autónomas sobre determinados rendimentos, sobre despesas que não são gastos fiscais e sobre despesas que são considerados gastos fiscais” (Nabais, 2015, p. 542)

Sendo que, mais adiante, quanto à finalidade das mesmas, acrescenta que, se, numa primeira fase, “visavam evitar que, através dessas despesas, as empresas procedessem à distribuição camuflada de lucros, sobretudo dividendos, bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionam, não só em relação ao IRS e IRC, mas também em relação às contribuições (das entidades patronais e dos trabalhadores) para a segurança social” (Nabais, 2015, p. 543)

Ferreira (2015) questionando-se sobre a qualificação das TA analisou as características das mesmas enquanto imposto de obrigação única ou periódico (de formação sucessiva v.g. IRC).

Para aquele autor, dado que o facto gerador é a despesa, qualifica as TA como facto tributário instantâneo. Assim, estaríamos perante um imposto de obrigação única: havendo tantas obrigações de imposto quantas despesas realizadas pelo sujeito passivo. Porém, salienta a existência de excepções que permitem afastar o rendimento real do contribuinte, entre os quais a “preclusão de abusos e evasão fiscais” e utilização de para fins não empresariais de gastos fiscalmente dedutíveis;

As TA são tributo independente do IRC - conflituando com o IRC - por incidirem sobre despesas e serem impostos de facto instantâneo.

Conclui, recorrendo aos conceitos e instrumentos de interpretação da lei, que a independência conceptual das TA é de tal forma manifesta que caso as mesmas estivessem noutro diploma, como aliás, recorde-se, tiveram o seu surgimento, não perderiam as suas características.

Para Pinto (2011) “no fundo não se trata propriamente de IRC – que visa tributar o rendimento das pessoas colectivas e não despesas por elas efectuadas -,

mas da substituição de rendimentos “implícitos” de pessoas singulares, que se considera não exequível directamente” (p. 271)

Já Nabais (2012) conclui que se trata de “uma tributação sobre a despesa ou consumo e não sobre o rendimento” (p. 543).

Morais (2009) defende que “está em causa uma tributação que incide sobre certas despesas dos sujeitos passivos, as quais são havidas como constituindo factos tributários. É difícil descortinar a natureza desta forma de tributação, e, mais ainda, a razão pela qual aparece prevista nos códigos dos impostos sobre o rendimento” (p. 202 e 203)

Pereira (2011) afirma que “embora a tributação de encargos esteja formalmente inserida no Código do IRC e o respectivo montante seja liquidado no âmbito daquele imposto, a tributação autónoma é uma imposição fiscal materialmente distinta da tributação em IRC.” (p. 220)

Sousa (2013) (p. 514) tem também a visão da TA enquanto realidade diversa do IRC, com efeito para ele “trata-se da tributação de certas situações de facto especiais que são tributadas com uma taxa específica em que, no fundo, se cria um novo facto tributário que é tratado à margem do lucro tributável e que têm lugar quando certos gastos das empresas são transformados, eles próprios em factos tributários” (p. 514)

Para Martins (2012) “tributação autónoma de diversas despesas (...) um entorse à luz das características próprias do IRC, enquanto imposto directo que incide sobre o rendimento das pessoas colectivas” (p. 280)

Já para Ernst & Young (2013) “a tributação autónoma tem vindo a ser classificada como meio de tributação sobre a despesa e não do rendimento.” (p. 65) e “a tributação autónoma é um imposto geral sobre o consumo” (p. 71)

Em suma, não se vislumbra na doutrina alguma voz que afirme perentoriamente que as TA são um imposto sobre o rendimento das empresas.

Atribuem-lhe características e finalidades bem distintas da tributação do rendimento das empresas.

Em reforço desta posição atente-se à declaração de voto do juiz Vítor Gomes no Acórdão do TC n.º 18/2011, proc.º 204/2010, sobre TA, onde o mesmo afirma que «*Embora formalmente inserida no CIRC e o montante que permita arrecadar seja liquidado no seu âmbito e a título de IRC, a norma em causa [art.º 88.º] respeita a uma imposição fiscal que é materialmente distinta da tributação nesta cédula, (...)» e mais adiante «Com efeito,, estamos perante uma tributação **autónoma**, como diz a própria letra do preceito. **E isso faz toda a diferença.**(...)» (negrito nosso)*

Autonomia essa que foi confirmada, em acórdão proferido em 13 de abril de 2016, no Acórdão do TC n.º 197/2016, proc. n.º 465/2015, em relação à taxa aplicável às despesas abrangidas pelo n.º 13 do artigo 88.º do CIRC, conclui o colendo Tribunal que: “A *tributação autónoma não tem um qualquer efeito cumulativo em relação ao IRC e só incide sobre as despesas concretamente efetuadas e não sobre os rendimentos empresariais sujeitos a imposto, e, por conseguinte, ela não tem a consequência que a recorrente lhe atribui de ampliar a taxa sobre a tributação global relativa aos rendimentos da empresa. **Com efeito, a tributação autónoma não pode ser entendida como um adicional ao imposto que o contribuinte deva pagar a título de IRC.**” (sublinhado e negrito nosso).*

Concluimos, pois, que não se revela fácil a tarefa de determinar a natureza jurídica das TA, pese embora, a referência expressa do legislador fiscal em 2014 ao qualificá-las enquanto componente do IRC.

A dedutibilidade das TA – a controvérsia

Depois da decisão do TC que refere que “as tributações autónomas sendo IRC tributam despesa e não rendimento” verificou-se o início de uma litigância administrativa e judicial sem precedentes envolvendo esta temática.

Até ao final de 2013

Numa primeira fase- até ao final de 2013 - os contribuintes pretendiam deduzir os montantes suportados a título de TA no cálculo do lucro tributável sujeito a IRC. Partindo da asserção do TC de que as TA tributavam despesa (e não rendimento), do apoio da vasta doutrina que, como vimos, acompanhava tal raciocínio de que as TA incidiam sobre despesas e encargos, e não sobre o rendimento, e sendo as mesmas autonomizadas do lucro tributável, um leque alargado de contribuintes veio solicitar a dedução das TA ao lucro tributável.

Fundamentando que o artigo 45.º n.º 1, al. a) do CIRC, na redação em vigor até à Lei n.º 2/2014 de 16 Janeiro, estabelecia que não seriam dedutíveis os encargos com o IRC e com outros impostos sobre o lucro.

Ora, quer a doutrina fiscal, quer o TC, quer a própria AT defendiam que as TA incidiam sobre certas despesas e a sua autonomização perante o IRC.

Podendo as TA serem autonomizadas do IRC e perante a realidade consensual de que as TA tributavam despesa e não rendimento, importava saber se a previsão normativa do 45.º do CIRC abrangia ou não as TA.

Com efeito, pese embora esta interpretação de que as TA, ao não estarem na norma de exclusão do artigo 45.º n.º 1, al. a) do CIRC seriam dedutíveis ao lucro tributável por incidirem sobre despesas, nunca tenha surgido antes e, nem a AT ou os tribunais tenham vindo a ser chamados a dirimir o assunto, a questão ora suscitada afigura-se-nos compreensível e relevante.

Não obstante o próprio programa informático da AT de suporte à apresentação das declarações Modelo 22 de IRC não possibilitar tal dedução, o que, caso não tivesse sido pacífica a interpretação do sentido da lei, teria havido, por certo, desde então, controvérsias várias sobre os termos da sua aplicação.

Efectivamente, a declaração Modelo 22 de IRC sempre fez a separação entre IRC liquidado/ IRC a pagar ou a recuperar e tributações autónomas, por as tributações autónomas consistirem em taxas que incidem sobre factos autónomos, logo, não podendo ser contabilizadas juntamente com a componente do IRC que incide sobre o rendimento.

E sempre foi este o entendimento generalizado acerca da dedutibilidade das TA ao lucro tributável – o qual foi abalado após a qualificação do TC acerca das TA.

Contudo, importa desde já realçar que esta qualificação que o TC fez versou **exclusivamente** sobre da questão da retroactividade da alteração legal das taxas de TA aplicáveis a despesas de representação e com viaturas, cingindo-se à questão das regras de aplicação das leis no tempo na perspectiva suscitada de proibição da retroactividade fiscal, tendo sido nesse conspecto que o TC se pronunciou e qualificou as mesmas – qualificando as TA como uma tributação incidente sobre certas despesas.

Advogada então, pelos contribuintes, a questão das TA serem um imposto distinto do IRC, por versarem sobre despesas e não rendimento, justificaria a sua exclusão como um encargo não dedutível para efeitos fiscais (ao abrigo do artigo 45.º, n.º 1, al. a) do CIRCE, o que vale por dizer que as TA seriam dedutíveis ao lucro tributável.

Da posição da AT

Por seu turno, da análise da jurisprudência arbitral verificamos que a AT defendeu a indedutibilidade das TA ao lucro tributável (IRC), como aliás sempre tinha sido o entendimento preconizado.

Para a AT as TA não configuram um imposto sobre o consumo ou sobre a despesa, mas sim uma componente integrante do IRC, com a configuração de elemento de obrigação única.

Era Intenção do legislador atingir o SP que não apurava matéria colectável, nos aumentos de taxa e independentemente da existência ou não de matéria colectável de IRC, por ter este tipo de despesas.

A prevenção de uma utilização abusiva de determinadas despesas legitimava-se pela componente anti-abuso, enquanto derivando do princípio da capacidade contributiva, porquanto este princípio visa atingir a capacidade contributiva dos SP na medida do seu rendimento real – e é isto que o IRC tributa.

Para a AT admitir-se a TA como custo fiscal teria o efeito contraditório ao fim visado pelas mesmas, anulando-as, uma vez que o montante pago seria compensado (total ou parcialmente) pelo IRC a pagar ou pelos prejuízos a reportar.

Adicionalmente tal seria ilógico, tanto mais que existindo TA só mais de 20 anos volvidos fosse admitida esta situação.

A AT defendia que as TA são uma componente do IRC, um complemento, apresentando-se formalmente como IRC, sendo um adicional daquele (IRC), porque pela natureza do imposto, um imposto não pode ser dedutível a si mesmo. Defendendo ainda que as TA se encontram funcionalmente imbrincadas no IRC, na medida em que o n.º 14 do artigo 88.º CIRC faz depender a existência de prejuízo fiscal ou não, para agravamento da respectiva taxa.

Acrescentando ainda que a pretensão dos SP – qual seja a de corrigir a inscrição dos encargos relativos a tributações autónomas – esbarra desde logo no **elemento literal da norma** ínsita na al. a) do n.º 1 do art. 45.º do CIRC, a qual se reporta a encargos com IRC.

E assim é porque não se pode negar que **as tributações autónomas se inserem formalmente no IRC a pagar pelo contribuinte.**

Por conseguinte, as tributações autónomas são uma componente do IRC a autoliquidar e a pagar pelos contribuintes nos termos e nos prazos previstos respectivamente nos artigos 89.º e seguintes (Liquidação – Capítulo V) e 104.º e seguintes (Pagamento – Capítulo VI) do Código do IRC, os quais, de resto, se referem indiferenciadamente quer a IRC sobre o lucro, quer às tributações autónomas em sede de IRC.

Na óptica da AT, as TA não são um qualquer imposto distinto, apesar das diferenças assinaladas pela jurisprudência nos factos sobre que incidem, suportando-se na opinião de Sérgio Vasques (cfr. Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2011, pág. 293, nota 470), o imposto sobre o rendimento contempla, também, **elementos de obrigação única**, como as taxas liberatórias do IRS ou **as taxas de tributação autónoma do IRC** (Vasques S., 2011, p.293)

Em arrepio da tese preconizada por alguns contribuintes de que as TA seriam um **“imposto sobre o consumo”** ou um **“imposto geral sobre o consumo”** contrapôs a AT que bastaria tão-somente referir a tributação autónoma sobre os lucros distribuídos prevista no n.º 11 do art. 88.º do CIRC, os quais dificilmente se

considerariam actos de consumo, mas sim uma componente integrante do IRC que configura um elemento de obrigação única.

Socorreu-se, ainda, da alteração introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, que veio acrescentar àquela al. a) do n.º 1 do art. 45.º do Código do IRC, que passou a constar da al. a) do n.º 1 do art. 23.º-A,

“O IRC, **incluindo as tributações autónomas**, (...)”,

Sustentando que aquela alteração deve ser um subsídio interpretativo que não deve ser ignorado na tarefa de apurar o sentido do preceito em análise, que vem corroborar a interpretação que dele sempre foi feita quer pela AT, quer pela generalidade dos contribuintes na autoliquidação do IRC .

Os defensores da tese de que se devem excluir as tributações autónomas do sentido daquele preceito que prevê a indedutibilidade do IRC, tem de ser demonstrada procurando razões ponderosas, baseadas noutros subsídios interpretativos, nesse sentido.

Para a AT de um ponto de vista formal as tributações autónomas não configuram um imposto distinto do IRC, **antes consistem num seu adicional**.

Mas também numa perspectiva teleológica, sistemática e funcional, como veremos, as tributações autónomas hão-de considerar-se um adicional do IRC, o que nos remete para a questão da dedutibilidade das tributações autónomas.

A razão de ser da alínea a) do n.º 1 do art. 45.º do CIRC consiste na circunstância de um imposto não poder, pela própria natureza das coisas, ser dedutível a si mesmo.

É que se a intenção do legislador ao prever a indedutibilidade do IRC para efeitos da determinação do lucro tributável seria a de evitar um certo efeito de círculo vicioso, de um ponto de vista sistemático nada aponta, antes pelo contrário, para a exclusão das tributações autónomas do sentido do preceito em análise.

Pois, como se demonstrou, as tributações autónomas inserem-se formalmente no IRC a autoliquidar e pagar pelos contribuintes, tratando-se de um seu adicional, perante o qual não se coloca a questão que em tempo se levantou acerca da dedutibilidade da derrama, a qual, ao contrário das tributações autónomas, configura um tipo de imposto distinto do IRC.

Assim, mal se compreenderia que, no processo de apuramento do IRC, intervissem parcelas que compõem elas próprias o montante de IRC a pagar no final, com o efeito autofágico de no mesmo processo de apuramento de imposto se estar a limitar a liquidação de imposto que à partida se pretendeu cobrar.

Que o legislador pretende que as tributações autónomas configurem um adicional a cobrar sobre o IRC apurado com base no lucro tributável, comprova-o a finalidade daquelas, que, como se demonstrará, é indubitavelmente acessória à tributação do rendimento, apesar de poderem incidir sobre despesa, porquanto não só se inserem na teleologia da al. a) do n.º 1 do art. 45.º do CIRC, como de um ponto de vista funcional seria incoerente a sua dedutibilidade.

Logo também aqui o **carácter acessório** das TA impede a consideração das tributações autónomas como gasto fiscal.

No entanto, **não é correcto** afirmar que a tributação autónoma se alheia, quer da função e natureza do IRC, quer mesmo do apuramento do lucro tributável.

Primeiro, porque as tributações autónomas, pela sua natureza, estão funcionalmente imbricadas no IRC.

Segundo, porque existe uma norma que faz depender a alíquota da tributação autónoma da circunstância do sujeito passivo apresentar ou não prejuízo fiscal.

Com efeito,

A tributação autónoma, de acordo com a doutrina e jurisprudência dominante, foi criada pelo legislador com o objectivo de, por um lado, incentivar os contribuintes a ela sujeitos a reduzirem tanto quanto possível as despesas, cuja indispensabilidade seja de difícil verificação, e que concorrendo negativamente para a formação do lucro tributável, afectam negativamente a receita fiscal,

E, por outro lado, evitar que através destas despesas as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros, sobretudo dividendos, que não seriam assim tributados, bem como combater a fraude e a evasão fiscais que tais despesas ocasionam não apenas em relação ao IRC e IRS, mas também em relação às correspondentes contribuições, tanto das entidades patronais como dos trabalhadores (não raras vezes tais despesas mais não são do que pagamento de salários dissimulados).

A intenção do legislador ficou ainda mais vincada quando, para além dos sucessivos aumentos de taxa, penalizando ainda mais os sujeitos passivos que de alguma forma beneficiam de um regime de tributação mais favorável, parte das despesas que agora são tributadas autónoma e independentemente da existência ou não de matéria colectável para efeitos de IRC, antes (das alterações introduzidas pela Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro), eram apenas tributadas na percentagem das mesmas que não eram aceites fiscalmente e somente se houvesse matéria

colectável.

Deste modo, pretendeu o legislador com estas alterações penalizar este tipo de despesas, fazendo incidir sobre elas uma colecta, independentemente da existência ou não de matéria colectável para efeitos de IRC, deixando, assim, de passar incólume o contribuinte que não apurava matéria colectável, não apuramento este que concorria precisamente para este tipo de despesas.

Para a AT a razão de ser das tributações autónomas não se encontra no simples arrecadar de mais imposto, mas visa primordialmente desincentivar o recurso ao tipo de despesas que tributam, as quais, pela sua natureza, são propiciadoras de pagamento de rendimentos camuflados, e, em última análise até, permitir reaver algum imposto que deixou de ser pago pelo beneficiário dos rendimentos, transferindo a responsabilidade deste para a esfera de quem paga esse rendimento,

O que lhes confere uma clara natureza anti-abuso, manifestamente acessória/complementar à tributação segundo a capacidade contributiva revelada pelo rendimento, ainda que só aparentemente em prejuízo da tributação do rendimento real (leia-se, com base na contabilidade), porquanto o que com elas se pretende é justamente prevenir uma utilização abusiva de determinadas despesas e distribuição de dividendos e em fraude às normas que visam atingir o *rendimento real* dos sujeitos passivos.

Aliás, é justamente a sua função anti-abuso que legitima as tributações autónomas à luz do princípio da capacidade contributiva.

Por conseguinte, atenta esta função anti-abuso de que as tributações autónomas se encontram investidas, é falaciosa a tese arvorada de que aquelas (TA) nada têm a ver com a função do IRC.

Pelo contrário, defende a AT, que têm tudo a ver com a função IRC, que é atingir a capacidade contributiva revelada pelo rendimento real.

Nesta conformidade, visando as tributações autónomas reduzir a vantagem fiscal alcançada com a dedução ao lucro tributável dos custos sobre os quais incide e ainda combater a evasão fiscal que este tipo de despesas, pela sua natureza, potencia, **não poderá ser ela mesma através da sua dedução ao lucro tributável a título de custo do exercício constituir factor de redução dessa diminuição de vantagem pretendida e determinada pelo legislador.**

Com efeito, a própria liquidação de tributações autónomas reduziria a liquidação do IRC a pagar, em confronto directo com a sua finalidade imediata,

designadamente o desincentivo à utilização de certos bens e serviços de uso misto.

Repare-se: a admitir-se a tributação autónoma como custo fiscal estar-se-ia obliterando o efeito dissuasor que com elas o legislador visou atingir, a anular essa mesma tributação autónoma, uma vez que o montante pago seria compensado pela redução do mesmo ao lucro tributável, logo, sobre o IRC a pagar ou sobre os prejuízos a reportar.

Da posição do tribunal arbitral¹

Submetida a questão à apreciação do tribunal arbitral, a mesma gerou dezenas de decisões² que, apreciada a questão de mérito suscitada, **concluíram pela indedutibilidade fiscal dos encargos suportados com TA para efeitos de apuramento do lucro tributável das pessoas colectivas.**

A Jurisprudência arbitral proferida, instada a se pronunciar, em síntese, acerca da natureza das TA decidiu que, pese embora as TA não serem IRC *stricto sensu*, o seu espírito subjaz ao espírito do IRC, pelo que a correcta articulação e integração no sistema do IRC determinará que as normas, por terem assumidamente um carácter anti-abuso, devem seguir a regra do IRC que não permite a sua dedução (IRC) ao apuramento do imposto, logo, acompanhando o raciocínio, de que **as TA não devem ser deduzidas ao IRC.**

Como se refere na decisão arbitral proferida no processo n.º 722/2015-T *“importa ter presente (...) que as TA’S configuram normas anti-abuso dirigidas a racionalizar comportamentos específicos dos contribuintes face ao dever de imposto, pelos quais tradicionalmente conseguiam alcançar uma medida de imposto inferior ao que evidenciava a sua capacidade contributiva efetivamente revelada mas que, mercê, desses comportamentos abusivos era passível de ser mitigada ou eliminada. E com evidente postergação do princípio da justiça, da justa repartição da carga fiscal por quem revela capacidade contributiva”* (p. 31)

Continuando naquela decisão arbitral, *“seria ilógico permitir a dedução de encargos quando tal dedução, na prática destruiria o sentido anti abusivo que as impregna; o desincentivo de comportamentos desviantes que a sua instituição reprime ou dirime.”* (p. 31). (...) *“Resultado contraditório, ilegal e anti ético, justamente porque a mesma lei fiscal permitiria, no quadro do mesmo sistema fiscal, desonerar o contribuinte do encargo do pagamento do imposto que é justamente*

¹ Apesar da existência de processos propostos nos Tribunais Administrativos e Fiscais sobre esta temática que se saiba ainda não foram proferidas decisões transitadas em julgado.

² Vide processos n.º 187/2013-T, 209/2013-T, 210/2013-T, 246/2013-T, 255/2013-T, 260/2013-T, 282/2013-T, 292/2013-T, 298/13-T, 6/2014-T, 36/2014-T, 37/2014-T, 59/2014-T, 79/2014-T, 80/2014-T, 93/2014-T, 94/2014-T, 163/2014-T, 166/2014-T, 167/2014-T e 211/2014-T, 659/2014-T, 697/2014-T e 769/2014-T, 113/2015-T, 219/2015-T, 369/2015-T, 370/2015-T, 535/2015-T, 637/2015-T, 673/2015-T, 740/2015-T, 744/2015-T, 749/2015-T, 781/2015-T, 784/2015-T, 775/2015-T, 5/2016-T e 578/2016-T

devido pela adoção de condutas abusivas, indesejadas e desincentivadas (relevação como gastos das despesas previstas no art. 88.º do CIRC)” (p. 35)

A este respeito veja-se, entre outras, o disposto nas decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 79/2014-T e 95/2014-T onde se dispõe que: *”não desconhece o tribunal a problematização acerca da natureza e características das tributações autónomas, quando postas em confronto com o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas. Mas a verdade é que, se o sentido desejado pelo legislador fosse dissidente de as não incluir na referida alínea a) a tanto teria provido. O que efectivamente não fez, assimilando as tributações autónomas com o imposto sobre o rendimento das pessoas para efeitos de procedimento e forma de liquidação e regras de pagamento (artigos 89º e seguintes e 104º do CIRC). E, se efectivamente não constituindo as tributações autónomas IRC em sentido estrito, a este se encontram imbricadas, devendo conter-se e para a questão que subjaz, nos “outros impostos” de que nos dá conta a parte final da alínea a) do n.º 1 do artigo 45º do CIRC.”*

Em face do exposto, a questão da dedutibilidade das TA ao lucro tributável ficou então sanada:

- nos períodos de tributação até 2013, pela jurisprudência, na medida em que a posição dominante concluiu no sentido da não dedutibilidade das TA à colecta do IRC;
- a partir de 2014, por via legislativa, em incluir as TA na alínea a) do n.º 1 do art. 23.º-A do CIRC.

A reforma do IRC de 2014 – da clarificação legislativa às novas problemáticas e desafios

Findo o dissídio acerca da dedutibilidade das TA no apuramento do lucro tributável e questão central da presente dissertação importa agora ver a relevância da qualificação legislativa das TA enquanto IRC.

Como dissemos, o legislador através da Lei 2/2014 de 16 Janeiro aditou ao CIRC o artigo 23.º-A, revogando o artigo 45.º do CIRC, dispondo na alínea a) que “O IRC, **incluindo as tributações autónomas**, e quaisquer outros custos que directa ou indirectamente incidam sobre lucros” (negrito nosso).

Esta alteração legislativa, acompanhou aquela que foi a corrente jurisprudencial arbitral que concluiu de forma praticamente unânime pela não dedução das TA à colecta de IRC para períodos de tributação até 2013, inclusive.

Não obstante a “bondade” desta solução legislativa inserta na alínea a) do artigo 23.º-A do CIRC, por ter tido, na nossa opinião, um alcance manifestamente clarificador e ratificador das interpretações e comportamentos passados, quer dos contribuintes, quer da AT, a mesma não veio repor o carácter pacífico que esta norma sempre teve.

Podemos afirmar que as tributações autónomas nunca mais serão as mesmas, depois da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro.

Esclarecida a questão da não dedutibilidade das TA ao cálculo do lucro tributável em IRC, a alteração ao artigo 23.º-A do CIRC com a inclusão expressa das TA enquanto IRC veio despoletar nova reacção dos contribuintes sobre esta temática.

Com efeito, se os tribunais e actualmente o próprio CIRC afirmam que as TA são IRC, importa aferir em que exacta medida o são.

Reagindo à qualificação jurisprudencial e literal ínsita no CIRC a respeito das TA serem IRC, vieram os contribuintes, arvorando um critério de coerência, solicitar, nos termos do n.º 2 do artigo 90.º do CIRC, a dedução à colecta das TA, enquanto IRC, do Pagamento Especial por Conta (PEC) e de benefícios fiscais, nomeadamente SIFIDE, RFAI e CFEI, na medida em que a colecta de IRC se revela insuficiente para deduzir aqueles montantes apurados a título de PEC ou benefícios fiscais.

Aqui chegados, importa investigar se o facto da lei e da jurisprudência aceitar que as TA têm a natureza de IRC permite a inferência pretendida pelos contribuintes de que as mesmas são parte integrante da colecta de IRC e se lhes podem ser aplicadas todo o bloco sistemático que é o CIRC (em concreto o art. 90.º n.º 2) – com as consequências daí inerentes.

Importa igualmente investigar igualmente se acolher tal teoria não desvirtua conceptualmente a figura das TA – mormente o seu carácter anti-abusivo, bem como o seu impacto ao nível da arrecadação de receita.

Em reforço da posição defendida, os contribuintes ancoram-se, nomeadamente nos acórdãos proferidos no CAAD, no âmbito dos processos n.ºs 769/2014-T e 219/2015-T, os quais concluem pela inexistência de fundamento legal “*para afastar a dedutibilidade do benefício fiscal do SIFIDE à colecta das tributações autónomas que resulta directamente da letra do artigo 4.º, n.º 1 do respectivo diploma, conjugado com o artigo 90.º do CIRC*”

Por seu turno, a AT defende a existência de duas colectas: uma colecta de IRC *strictu sensu* e outra colecta autónoma resultante da agregação das várias realidades (e respectivas taxas) previstas no artigo 88.º do CIRC.

Na linha da caracterização das tributações autónomas efectuada na Decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 80/2014-T – e na expressão aí utilizada de que “*as tributações autónomas não são mais do que mecanismos coadjuvantes do eixo central do IRC, que é o de tributar lucros (...)*” –, fica bem patente o reconhecimento da coexistência entre, por um lado, o regime (especial) das tributações autónomas e, por outro, o sistema-regra (pré-existente) do IRC.

E conforme é ainda explicado na mesma Decisão Arbitral “*a inclusão das tributações autónomas no respectivo código (...) tem como corolário lógico a aplicação das normas gerais próprias deste imposto que não contendam com a sua especial forma de incidência*”.

Revisitando, ainda, a declaração de voto do juiz Vítor Gomes no Acórdão do TC n.º 18/2011, proc. n.º 204/2010, sobre TA, onde o mesmo afirma que “*Embora*

*formalmente inserida no CIRC e o montante que permita arrecadar seja liquidado no seu âmbito e a título de IRC, a norma em causa [art.º 88.º] respeita a uma imposição fiscal que é materialmente distinta da tributação nesta cédula, (...)» e mais adiante «Com efeito,, estamos perante uma tributação **autónoma**, como diz a própria letra do preceito. **E isso faz toda a diferença.**(...)» (negrito nosso)*

Como se referiu ante tal autonomia foi confirmada, no Acórdão do TC n.º 197/2016, proc.º 465/2015, concluindo o colendo Tribunal que: “A *tributação autónoma não tem um qualquer efeito cumulativo em relação ao IRC e só incide sobre as despesas concretamente efetuadas e não sobre os rendimentos empresariais sujeitos a imposto, e, por conseguinte, ela não tem a consequência que a recorrente lhe atribui de ampliar a taxa sobre a tributação global relativa aos rendimentos da empresa. **Com efeito, a tributação autónoma não pode ser entendida como um adicional ao imposto que o contribuinte deva pagar a título de IRC.**” (sublinhado e negrito nosso).*

Reconhece-se, assim, que o carácter autónomo destas tributações, decorrente da especial configuração dada aos aspectos material e temporal dos factos geradores, impõe, em determinados domínios, o afastamento ou uma adaptação das regras gerais de aplicação do IRC.

Na realidade, como referiu Sanches (2007) a integração das tributações autónomas no Código do IRC, conferiu uma natureza dualista, em determinados aspectos, ao sistema normativo deste imposto, que se corporizou, nomeadamente, no quadro da alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º do CIRC, **em apuramentos separados das respectivas colectas, por força de obedecerem a regras diferentes** (p. 407)

E isso, pois, num caso, trata-se da aplicação da(s) taxa(s) do art.º 87.º do CIRC à matéria colectável determinada segundo as regras contidas no capítulo III do Código e, noutro caso, trata-se da aplicação das taxas aos valores das matérias colectáveis relativas às diferentes realidades contempladas no art.º 88.º do CIRC.

Donde, não há uma liquidação única de IRC, mas, antes dois apuramentos, i.e., dois cálculos distintos que, embora processados, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º do CIRC, nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º

do mesmo código, são efectuados com base em parâmetros diferentes, pois cada uma se materializa na aplicação das suas próprias taxas, previstas nos artigos 87.º ou no 88.º do CIRC, às respectivas matérias colectáveis determinadas igualmente de acordo com regras próprias.

Como bem se indica na decisão arbitral proferida no processo n.º 113/2015-T “*Mas se esse reconhecimento [de que o imposto calculado por aplicação das taxas de tributação autónoma reguladas no artigo 88º do CIRC é também ele imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas] pode ser um ponto de partida, a solução do caso sub judicio precisa que se vá um pouco mais fundo e se apure qual é o regime aplicável ao IRC calculado através das taxas de tributação autónoma.*

Ou seja, importa determinar se as deduções previstas no n.º 2 do art.º 90.º do Código do IRC estão compreendidas nas áreas de conflito que resultam da aplicação do regime geral do IRC à disciplina das tributações autónomas.

E o percurso cognoscitivo traçado, com o propósito de descortinar os tais conflitos passou por acompanhar a evolução legislativa das tributações autónomas a sua natureza e finalidades e por estabelecer o seu confronto com a estrutura conceptual do IRC, permitindo concluir que a *dita autonomia* da figura das tributações autónomas em relação a este imposto sempre se afirmou com grande intensidade, desde a sua criação por legislação própria, que definiu os seus elementos estruturantes – factos geradores e taxas - naturalmente condicionados pelos especiais objectivos prosseguidos.

Afirma-se, assim, na decisão arbitral proferida no processo n.º 113/2015-T “que as “tributações autónomas” [são] de todo alheias à prossecução do objectivo conceptual do CIRC, é forçoso concluir que haverá situações em que as regras gerais não serão idóneas para regular a situação, por prosseguirem fim diverso. É justamente nestas situações em que as normas preexistentes do CIRC contribuam para a determinação do rendimento real, que se verificará a sua inadequação para regerem as “tributações autónomas”. Nestes casos de dissonância haverá os tais conflitos que importa dirimir.” (nosso sublinhado).

Continuando, nessa linha de raciocínio, acrescenta que “*Esses conflitos resultam e são resolvidos através da interpretação normativa. No fundo haverá que*

dirimir o conflito aparente quando o pensamento legislativo subjacente à norma do regime geral do imposto por um lado e à norma especial que regula a tributação autónoma por outro lado, não é conciliável, i.e. da sua aplicação atingir-se-á uma finalidade não prosseguida pela norma em causa.

Este conflito nas finalidades a atingir por cada uma das normas é patente no momento em que foram introduzidas no sistema fiscal português as chamadas tributações autónomas.

Não se vê que a reforma do CIRC operada em 2000-2001 tenha introduzido qualquer alteração significativa no código. Introduziu-se apenas o mecanismo de combate a despesas consideradas indesejadas que já constava de legislação extravagante, ampliou-se ligeiramente o espectro de aplicação mas não se adaptou por qualquer forma o procedimento de liquidação. Crê-se por isso que se manteve a caracterização do regime que já antes vigorava, continuando a ter que se efectuar a interpretação das normas de modo a prevenir efeitos contrários à ratio legis.

As sucessivas alterações a este artigo não afectaram por qualquer forma o (des)equilíbrio do sistema, que se manteve até à data dos factos.”

Para a AT de acordo com esta tese interpretativa, sempre que se detecte incompatibilidade entre os objectivos inerentes à estrutura geral do IRC e os objectivos que presidem às tributações autónomas, à partida, as regras gerais que integram a disciplina deste imposto não lhe são aplicáveis.

Ao que acresce as finalidades subjacentes às próprias TA, isto é, atento o âmago da TA e os traços que por um lado a identificam com o próprio imposto sobre o rendimento, como por outro, e paradoxalmente, a afastam deste, em última análise estas imposições fiscais operam “protegendo” de forma indirecta a componente objectiva da tributação do rendimento, visando eliminar ou mitigar a vantagem fiscal que aquele género de despesas e encargos, pela sua natureza potencia.

Não pode, portanto, a própria colecta apurada em sede de TA, ela mesma, por sua vez, servir de atenuante no âmbito do procedimento de determinação da matéria colectável do imposto sobre rendimento, precisamente aquele que a primeira tem como desiderato manter incólume diante de determinadas condutas tendencialmente nefastas sob o ponto de vista tributário. Isto por um lado.

Ainda mais grave, promovendo-se paradoxo correspondente ao esvaziamento da colecta autónoma por força da sua redução por aproveitamento de quantias concedidas por razões e interesses que *ab initio* conflituam com os propósitos da estatuição legal da primeira, beneficiando fiscalmente aqueles a que o legislador quis providenciar desde logo uma penalização fiscal por intermédio de um mecanismo (acessório) que tributa não rendimento, mas sim despesa, eliminando ou reduzindo por via indirecta qualquer vantagem fiscal que seja no estrito perímetro da tributação do rendimento e, em consequência, na respectiva colecta e receita final.

Novamente, reiterando-se, a admissibilidade de uma interpretação desta estirpe, permitiria uma inadmissível limitação da liberdade de conformação da iniciativa do legislador, que ao criar as tributações autónomas o fez com um propósito que pertence ao plano das evidências, *i.e.*,

- a) a luta contra a evasão fiscal;
- b) a intenção de tributar rendimento de terceiros cujo acréscimo de rendimento, de outra maneira, se subtrairia à tributação;
- c) a penalização, pela via fiscal, do pagamento de rendimentos considerados excessivos face à conjuntura de crise económica de que, ainda hoje, existem resquícios.

Da controvérsia actual

Como vimos, resolvida a questão da dedutibilidade das TA ao lucro tributável, e em consequência da qualificação das TA enquanto IRC surgiu então uma nova questão controvertida: a de saber se os benefícios fiscais serão dedutíveis ou não à colecta produzida pela TA, em caso de insuficiência de colecta de IRC.

Num intuito clarificativo, o Orçamento de Estado para 2016 - lei n.º 7-A/2016 de 30 de Março - aditou o n.º 21 ao artigo 88.º do CIRC, o qual passou a dispor que: “A liquidação das tributações autónomas em IRC nos termos previstos no artigo 89.º e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos números anteriores, não sendo efetuadas quais quer deduções ao montante global apurado”. Àquela norma foi atribuído efeito interpretativo.

Já o Orçamento de Estado para 2018 – Lei n.º 114/2017 de 29 de Dezembro – veio alterar o n.º 21 do artigo 88.º do CIRC, passando o mesmo a dispor que: “A liquidação das tributações autónomas em IRC nos termos previstos no artigo 89.º e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos números anteriores, não sendo efetuadas quais quer deduções ao montante global apurado, ainda que essas resultem de legislação especial” (sublinhado nosso).

Face a estas alterações, são já dezenas os processos arbitrais³ a abordar esta temática.

Vários já com decisão transitada em julgado, outros ainda por decidir.

E, se, houve consenso na primeira abordagem jurisprudencial acerca das TA (a sua indedutibilidade no apuramento do lucro tributável), o mesmo não se pode dizer acerca desta questão controvertida.

Nem se pode afirmar, em boa verdade, qual a corrente dominante, pois são várias as decisões favoráveis à AT, *i.e.*, no sentido de não permitir a dedutibilidade

³ Que se saiba não existem processos desta natureza pendentes em TAF ou, se ou houver, ainda não transitaram em julgado.

do PEC e/ou de benefícios fiscais à colecta das TA, sendo igualmente várias as decisões favoráveis aos contribuintes, permitindo a dedução do PEC e/ou de benefícios fiscais à colecta produzida pelas TA.

Em sentido favorável à AT podemos citar, entre outros, os processos nº 174/2016-T; 302/2016-T; 493/2016-T; 567/2016-T; 575/2016-T; 605/2016-T; 83/2017-T; 192/2017-T;

Favoráveis aos contribuintes podemos referenciar, entre outros, os processos nº 5/2016-T; 31/2016-T; 360/2016-T; 456/2016-T; 326/2016-T; 576/2016-T; 59/2017-T; 61/2017-T.

Acompanhamos a corrente jurisprudencial que vai no sentido da não dedutibilidade dos benefícios fiscais à colecta produzida por TA, aderindo aos argumentos, que pela sua clareza reproduziremos.

Com efeito, merece destaque a argumentação, a favor da indedutibilidade, quer do PEC, quer de benefícios fiscais, à colecta produzida pelas TA, constante da decisão arbitral proferida pelo Tribunal Colectivo constituídos pelos árbitros Carlos Fernandes Cadilha, Cristina Aragão Seia e André Sousa Tavares, no processo arbitral n.º 641/2017-T: *“Certo é que a lei admite ainda deduções ao lucro tributável e, entre elas, as relativas a benefícios fiscais (artigo 90.º, n.º 2, alínea c)). Não tem cabimento, no entanto, que essas deduções possam ocorrer em relação à colecta da tributação autónoma. Cabe recordar que a tributação autónoma incide sobre certas despesas tipificadas na lei fiscal que tenham sido efetuadas pela empresa, e apenas sobre essas despesas, e não visa a tributação dos rendimentos empresariais que tenham sido auferidos no respetivo exercício económico. E o objetivo do legislador - como se referiu — é o de desincentivar a realização de despesas que possam repercutir-se negativamente na receita fiscal e reduzir artificialmente a própria capacidade contributiva da empresa. – Admitir que os créditos fiscais resultantes de situações de incentivo ou benefício fiscal pudessem neutralizar o efeito sancionatório da tributação autónoma seria desvirtuar o próprio conceito de benefício fiscal e os princípios da capacidade contributiva e da justa repartição da carga fiscal. Pela sua própria natureza, os benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem, correspondendo a situações em*

que o legislador fiscal desagrava, por razões técnicas ou de política fiscal, certas manifestações de riqueza que pretende afastar da tributação normal (artigo 2.º, n.º 1, do EBF). O benefício fiscal é considerado, por outro lado, como uma despesa fiscal na medida em que incide sobre uma situação sujeita a tributação e equivale, em termos quantitativos, a uma receita fiscal não arrecadada. Não faz qualquer sentido, neste condicionalismo, que as deduções à colecta do imposto que resultem de benefícios fiscais incidam não apenas sobre o lucro tributável, mas sobre despesas que o legislador pretendeu tributar por razões de transparência fiscal. O que conduziria a permitir que o benefício fiscal fosse utilizado para frustrar o objectivo que se pretende atingir com a tributação autónoma que é justamente o de desincentivar a própria realização desse tipo de despesas.”

Também Henrique Fiúza – árbitro economista formulou voto vencido no processo arbitral n.º 61/2017-T nos seguintes termos: *“A questão que se coloca no presente processo é a de se saber a que colecta se referiu o legislador quando estabeleceu os referidos benefícios fiscais: se à colecta do IRC stricto sensu, isto é, colecta do IRC resultante da matéria colectável proveniente dos resultados da actividade da empresa. Ou se refere à colecta do IRC lato sensu, isto é, à coleta total do IRC na qual se inclui a colecta calculada sobre os resultados da sua actividade e também a colecta resultante da tributação de despesas que o legislador entendeu tributar nos termos do atual artigo 88º do Código do IRC. Esclarecida a questão, estaremos em condições de saber a que valor são deduzidos os benefícios fiscais e assim encontrar resposta para o pedido de decisão arbitral que nos coube emitir. O processo de criação legislativa não é, em geral, isento de imprecisões e até de erros. Nem sempre o legislador consegue, de forma eficaz, transmitir à letra da lei o seu pensamento. O processo de criação legislativa referente às tributações autónomas, por se ter verificado ser motivo de aumento significativo de receitas fiscais, tem sido uma área que quase todos os anos é revista no sentido de cada vez mais gerar receitas para o Orçamento do Estado.*

Mas embora se reconheça que as opções legislativas levadas a cabo na imposição das tributações autónomas poderia e deveria ter sido mais cuidada, sempre foi entendimento dos envolvidos na criação legislativa, da Administração Fiscal e dos contribuintes e seus colaboradores, que as tributações autónomas tinham por finalidade desincentivar certo tipo de despesas suportadas pelos sujeitos passivos e também a finalidade de recuperar – numa primeira fase – o IRC sobre

lucros que deixava de ser recebido pelo aumento de certas despesas que se pretendiam combater.

Numa segunda fase, tendo-se verificado a potencialidade de geração de receitas que as tributações autónomas evidenciavam, passou também a tributar-se outras realidades que, podendo não diminuir a colecta do IRC, diminuían a colecta do IRS ou simplesmente se pretendia “penalizar” a sua existência. (...) A interpretação dos respectivos enunciados legais não pode fazer descaso da racionalidade que inspirou o legislador na admissibilidade das deduções à colecta referidas no nº 2 do artigo 90º e na criação das tributações autónomas. As deduções previstas neste artigo, quando aplicadas às tributações autónomas frustam grandemente os objectivos por ela visados. Com efeito, se fosse possível deduzir os benefícios fiscais à colecta das tributações autónomas, neutralizar-se-ia no essencial a razão de ser dessas tributações. A admissibilidade destas deduções acabaria por impedir que as tributações autónomas realizassem o objectivo para que foram criadas. Assim, a natureza e a finalidade das tributações autónomas é incompatível com a dedução à correspondente coleta de benefícios fiscais e de outras deduções. De modo que, a norma do n.º 2 do artigo 90.º do CIRC, para se tornar compatível com o pensamento legislativo, deve ser interpretada no sentido de apenas permitir deduções à parte da coleta que tem por fonte o lucro tributável. Mas, porque apareceram nos últimos tempos interpretações diferentes da que foi a leitura inquestionável da lei durante mais de uma década, defendendo a dedução dos benefícios fiscais também (ou apenas) à parte da colecta do IRC resultante das tributações autónomas, o legislador, sentido necessidade de esclarecer o que quis dizer quando estabeleceu a letra do nº 2 do artigo 90º do Código do IRC.

Fica a convicção que, quando o legislador estabeleceu a dedução de benefícios fiscais à colecta de IRC, se estava a referir à colecta do IRC calculada sobre os resultados obtidos com a sua actividade e não à colecta total do IRC que inclui também o valor das tributações autónomas.” (sublinhados nossos)

Vejamos também o Acórdão arbitral proferido no processo nº 722/2015-T: “Com efeito, tendo o regime das tributações autónomas uma função desincentivadora de comportamentos abusivos, não se vê por que motivo lógico esse desincentivo poderia, depois, desvanecer-se, o que sucederia se fosse possível deduzir à coleta das tributações autónomas, incentivos fiscais, como a Requerente o pretende. Essa possibilidade resultaria num duplo efeito estranho: de

um lado poderia, no limite, eliminar a coleta resultante das tributações autónomas e, de outro, propiciaria a dedução de certo benefício fiscal (no caso, está em causa o SIFIDE, pelo cumprimento dos objetivos ou adoção das condutas fixadas na norma consagradora do direito ao benefício fiscal) a imposto que tem uma função especificamente anti abuso, de mitigação de comportamentos fiscal e socialmente indesejados.” “Da conjugação destas possibilidades resultaria um resultado contraditório, ilegal e anti-ético, justamente porque a mesma lei fiscal permitiria, no quadro do mesmo sistema fiscal, desonerar o contribuinte do encargo do pagamento de um imposto que é justamente devido pela adoção de condutas abusivas, indesejadas e desincentivadas (relevação como gastos das despesas previstas no art.º 88.º do CIRC).” (sublinhados nossos)

Actualmente, esta temática está ainda longe de ser resolvida, pese embora a inevitabilidade de chegada dum consenso e/ou posição no plano jurisprudencial e doutrinal, tendo em vista a segurança jurídica, assim como a clareza do ordenamento tributário.

Entendemos que a manutenção e proliferação deste dissenso terá que ser resolvida – devendo-o ser o mais breve possível - sob pena de uma flagrante injustiça fiscal, inclusivamente violadora do princípio da igualdade, tendo em vista a modelação e uniformização de comportamentos a adoptar, seja pela AT, seja pelos contribuintes.

Pelo que, esperando-se desenvolvimentos sobre esta temática e atendendo à sua importância num contexto fiscal, económico e empresarial, deverá a mesma ser abordada em futuros trabalhos que abordem este tema.

A evolução e o impacto das tributações autónomas no IRC

No presente capítulo propomo-nos abordar a evolução e o impacto das TA no IRC e a sua relação com a arrecadação de receita, partindo das estatísticas oficiais divulgadas no Portal das finanças⁴

Nabais (2013) menciona que as TA correspondem a “normas que tinham por função (...) luta contra o crescente fenómeno de evasão e fraude fiscais. Todavia com o andar do tempo, a função dessas tributações autónomas que entretanto, se diversificaram extraordinariamente e aumentaram de valor, alterou-se profundamente passando a ser progressivamente a de obter (mais) receitas fiscais.” (p. 761)

Continua “uma série de situações que nos leva a concluir que ao lado do IRC (...) se está erguendo progressivamente um outro imposto sobre as empresas, um imposto de todo anómalo que, incidindo sobre certas despesas, acaba por duplicar tendencialmente, sem qualquer fundamento racional que a sustente, a tributação das empresas.” (p. 762)

Quadro 1⁵ - Receitas de IRC e TA

Ano	IRC Liquidado	TA (IRC)	TA/IRC Liquidado
2005	2.931	198	6,8%
2006	3.556	205	5,8%
2007	4.101	220	5,4%
2008	3.839	366	9,5%
2009	3.522	371	10,5%
2010	3.013	360	11,9%
2011	2.845	534	18,8%
2012	2.923	491	16,8%
2013	2.834	465	16,4%
2014	3.727	551	14,8%
2015	3.811	507	13,3%
2016	4.515	492	10,9%

Valores em milhões de euros

Fonte: elaboração própria

⁴ <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/Pages/default.aspx>

⁵ O IRC liquidado efectivo – inclui o IRC liquidado e o PEC

Da análise do Quadro 1 verificamos que tendo em conta o IRC liquidado os anos de 2007 e 2016 foram os anos que permitiram uma maior arrecadação de receita.

Entre 2008 e 2014 verificou-se uma diminuição do montante de imposto. A crise financeira de 2008 e o pedido de auxílio económico e financeiro que culminou no resgate a Portugal em 2011 explicam tal diminuição.

Por seu turno, a retoma económica que se começou a sentir desde 2014/2015 é patente no aumento do IRC liquidado, tendo-se, aliás, verificado um aumento de quase mil milhões de euros no IRC liquidado de 2013 para 2014.

Esta tendência crescente é patente no ano de 2016, com um IRC liquidado de 4515 milhões de euros – o valor mais alto dos anos do estudo.

Verifica-se igualmente que a reforma do IRC de 2014, pese embora tenha promovido uma redução da taxa nominal do imposto, no caso de 25% até 2013 para 23% em 2014 e 21% a partir de 2015, teve reflexos inversos ao nível do IRC liquidado.

Não obstante a redução da taxa nominal de IRC, o IRC liquidado aumentou, mantendo-se essa tendência de crescimento até 2016 (data dos últimos dados oficiais existentes) - ancorada, por certo, no crescimento da economia e na retoma económica do País, bem como na saída do plano auxílio económico financeiro (PAEF) de 2011.

No que concerne ao valor cobrado a título de TA verificamos uma tendência crescente desde 2005 até 2011 – como se verifica pelo gráfico 1-, com uma ligeira descida nos dois anos seguintes, seguida de nova subida em 2014 para daí decrescer novamente.

Quanto ao peso total das TA no IRC liquidado verificamos que o mesmo foi diminuído até ao início dos anos da crise – de 2005 a 2007.

A partir desta data verificou-se um aumento exponencial do peso das TA no IRC liquidado, como se pode constatar pelo gráfico 2.

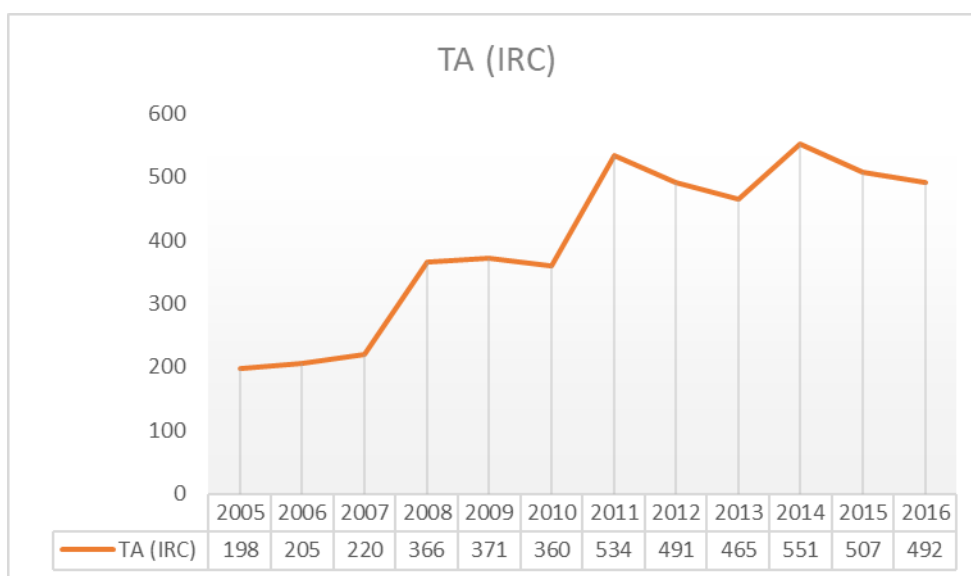
Da análise do mapa 1 em conjugação com o gráfico 2 verifica-se, sem dúvida que, em anos de desaceleração da economia, as TA tem um peso muito significativo no total do IRC liquidado.

Resulta do mapa 1 que no ano de início de crise, *i.e.*, em 2008, o peso das TA no IRC subiu de 5,4% para 9,5%, tendência que se mostrou crescente nos anos em que Portugal esteve sobre a égide do PAEF (2011 a 2014).

Aliás, em 2011, ano de início do PAEF, as TA representaram 18,8% do montante de IRC liquidado e em termos absolutos 534 milhões de euros, o segundo valor mais alto do nosso estudo.

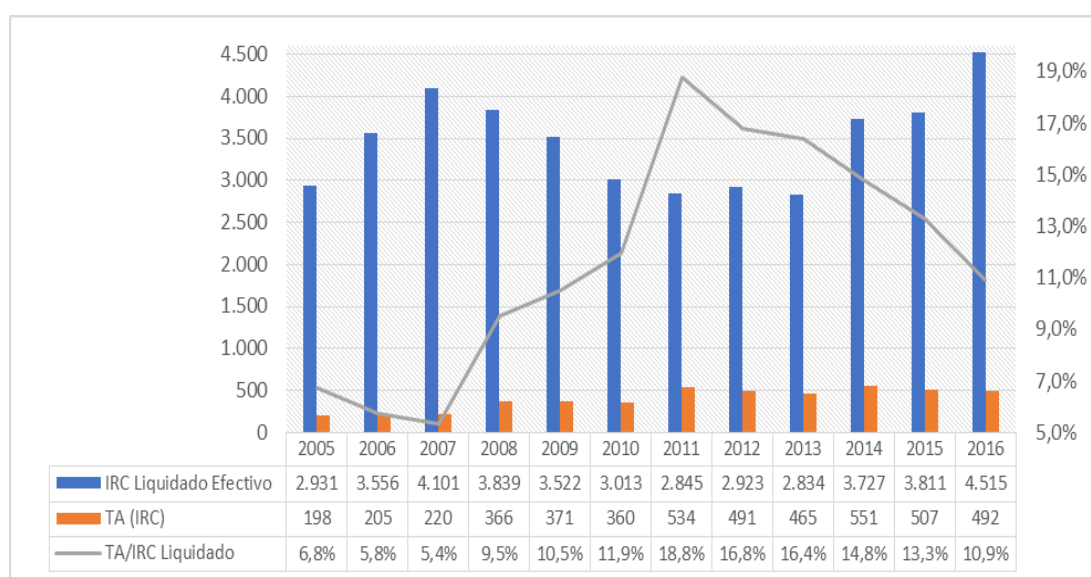
Entre 2014 e 2016 por contraposição ao aumento do IRC liquidado, as TA, quer em valores absolutos, quer o seu peso no IRC liquidado tiveram uma diminuição.

Gráfico 1 – Evolução das TA (IRC)



Fonte: elaboração própria

Gráfico 2 – Peso das TA no IRC liquidado



Fonte: elaboração própria

Com efeito, e sem fazer uma análise exaustiva dos vários motivos explicativos do aumento do peso das TA no IRC, desde logo porque inexistente informação desagregada das TA para que se possa efectuar um estudo rigoroso, podemos verificar que foi nos anos de 2008 e 2011 que se verificaram os aumentos mais relevantes nas TA.

Este resultado pode explicar-se por um lado pelo aumento das taxas. Recorde-se que foi no ano de 2008 que foi elevada a taxa de 5% para 10% relativamente aos encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motocicletas, quer pelo alargamento do âmbito de incidência das TA.

A Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro, veio acrescentar novas realidades sujeitas a TA, isto é, veio criar uma nova incidência de TA: sobre as importâncias pagas a residentes em regimes fiscais mais favoráveis – mantendo, porém, o espírito que presidiu à criação das TA, antes da sua inclusão no CIRC.

Nabais (2012) considera que com o alargamento ocorrido sobretudo pela LOE/2011 e LOE/2012 se trata de uma tributação sobre a despesa e não sobre o rendimento, sendo evidente que o alargamento e agravamento de tais tributações autónomas têm presentemente uma finalidade clara de obter mais receitas fiscais. (p. 543 e seguintes)

Foi também em 2011 que foram aumentadas as taxas em dez pontos percentuais quando os SP apresentem prejuízo fiscal naquele ano de tributação.

Em termos absolutos as TA mais do duplicaram no período do nosso estudo (198 milhões de euros em 2005 para 492 milhões de euros em 2016).

Verifica-se que as TA tiveram um acréscimo em valores absolutos até 2011, e uma ligeira variação das mesmas nos períodos seguintes.

Verifica-se também um crescente peso das TA no IRC liquidado até 2011, e uma tendência decrescente a partir dessa data.

Não podemos, igualmente, deixar de notar que do ano de 2013 para 2014, apesar do peso das TA no IRC liquidado ter diminuído de 16,4% para 14,8%, verificou-se um aumento em valor absoluto das mesmas em 86 milhões de euros, passando de 465 milhões de euros para 551 milhões de euros. cremos que, pese embora não disponhamos de dados desagregados, tal aumento em valor absoluto se deve à alteração das taxas aplicáveis a veículos, as quais passaram a ser diferenciadas.

Finalmente, não obstante a tendência decrescente, a partir de 2012, do peso das TA no IRC liquidado, a mesma deve-se ao aumento crescente da receita do IRC, uma vez que o valor absoluto das TA não reflecte essa descida – aliás o ano de 2014 foi o ano do nosso estudo onde as TA foram mais elevadas, tendo sido cobrados a este título 551 milhões de euros.

A presente análise permite concluir por um comportamento autónomo e independente das TA em confronto com a evolução do IRC, tal como nos evidencia o gráfico 2.

Por outro lado, é patente que as TA são uma receita com muita expressão, e que não pode ser prescindida.

As TA são uma garantia de arrecadação de receita, uma vez que, praticamente, todas as empresas suportam, em maior ou menor incidência, despesas ou encargos sujeitos a TA.

Para Santos A., Martins A (2009) há uma maior eficácia e eficiência na cobrança de receitas através da sujeição de determinados encargos a TA. Porém aqueles autores, enquanto coordenadores do Relatório do Grupo para o estudo da Política Fiscal – Competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal” de 3 de Outubro de 2009, não deixam de notar a “preocupação pela tendência pela extensão do seu campo de aplicação que pode subverter princípios fundamentais da tributação do rendimento.” Reconhecendo-se que “dados os constrangimentos da receita, não se antevê alternativa válida para a sua substituição imediata por outro regime”

Pese embora as críticas e as dúvidas suscitadas, os fiscalistas auscultados entendem que o Estado não se pode limitar a pensar exclusivamente na óptica da receita, porém não acham crível que as TA acabem em virtude do volume anual de receita gerado, que até 2009 se cifrava na ordem dos 200 milhões de Euros (Revista Contabilidade e Empresas, 2009). A presente afirmação mantém a sua actualidade, tanto mais que, de acordo com os dados apresentados, mais do que duplicou o volume de receita gerado com TA, situando-se o mesmo agora na casa dos 500 milhões de euros.

Assim, e porque intencional ou inadvertidamente se constata que o impacto económico financeiro das TA na arrecadação de receita pública é substancial as mesmas dificilmente acabarão, apesar de autores como Azevedo (2014) defenderem que a solução ideal seria acabar com as TA.

Elemento essencial aqui é que as TA, embora inseridas nos códigos sobre o rendimento, não incidem sobre o rendimento obtido pelos sujeitos passivos, pelo que devem ser interpretadas como pagamento independente da existência ou não de matéria colectável (Silva, 2011). Isto significa que um sujeito passivo pode pagar TA num período de tributação, mesmo que nesse período tenha apurado prejuízo fiscal, daí a razão para a expressão “autónoma”, ou seja, independente da obtenção de resultado fiscal positivo.

O mesmo autor, Silva (2015) realçando a importância das receitas geradas pela TA refere que o fisco “a partir de 2000, apercebeu-se que o sistema não gerava

receita e deixou de corrigir os custos, para efeitos fiscais, e passou a tributar os gastos, pois assim a empresa com lucro ou prejuízo dava sempre receita” (p.39). Desde então, este regime tem sofrido muitas alterações, quer ao nível das taxas, quer ao nível de incidência, tornando-se num mecanismo extremamente valioso para os governos, como meio de obter mais receita fiscal, sem que as taxas nominais de IRS e IRC fossem alteradas (Silva, 2011).

Conclusões

Apesar da sua já longa existência procuramos neste trabalho questionar o regime das TA, desde o seu nascimento, tendo presente a sua finalidade claramente anti abusiva, até à actualidade, onde tal finalidade já não é exclusiva. As TA passaram a ser encaradas também como um instrumento útil e eficaz na arrecadação de receita, nomeadamente em alturas de desaceleração da economia – com as diversas alterações de taxa que as TA sofreram e o alargamento do seu âmbito de incidência.

As TA mantêm, contudo, um papel fundamental no combate à evasão fiscal. Não obstante, a par dessa finalidade anti abusiva, têm vindo a ganhar uma importância crescente na arrecadação de receitas.

A receita das TA veio ao longo dos anos a crescer e a tornar-se tão representativa que, dificilmente, a receita pública poderá vir a prescindir das mesmas.

Efectivamente, foi por causa de uma alteração de taxa em Dezembro de 2008, que ao abrigo de uma norma anti abuso se pretendeu arrecadar mais receita.

A partir dessa data, as TA passaram claramente a assumir também um indubitável papel reditício.

É importante e urgente assumir que o paradigma existente sobre as TA mudou a partir de 2008 e, cremos, dificilmente as TA voltarão a ter o papel adormecido que tiveram até aí.

Alguma doutrina advoga o fim das TA, cremos que tal não será possível, atenta a importância das mesmas ao nível da receita arrecadada, e que não será facilmente substituível.

As TA são e continuarão a ser um importante elemento no combate à evasão fiscal, contudo, este regime apresenta várias fragilidades e incoerências como se demonstrou, o que levou a um grau de litigiosidade sem precedentes nesta temática, ainda hoje com um número significativo de processos novos e pendentes, prevendo-se a manutenção da litigiosidade face à falta de consenso da jurisprudência e doutrina fiscal.

Por sua vez, o legislador tem aproveitado as TA para, suportando-se no seu inicial carácter anti abuso, alargar o seu âmbito de incidência e/ ou as diversas taxas

existentes no artigo 88.º do CIRC, sem se preocupar com a necessária harmonização e coerência das TA no sistema fiscal no geral e no CIRC em particular, movendo-se no intuito de obtenção de mais receitas fiscais.

Pelo que, urge repensar as TA, procedendo a uma clarificação das mesmas no seu regime conceptual, quais as suas actuais natureza e finalidades. Importa ainda aferir da coerência da sua relação com o IRC *strictu sensu*, bem como a respectiva harmonização com o CIRC.

Com as taxas, actualmente, bastante elevadas somos forçados a apontar que as TA se estejam a encaminhar no sentido de serem um verdadeiro imposto sobre as empresas e que o caminho poderá passar pela sua autonomização do CIRC.

A revisão das taxas, tal como a assunção do seu (já) seu carácter reditício e da sua (já) importância como fonte de arrecadação de receita devem igualmente ser aspectos a ser tidos em conta.

Referências bibliográficas

Aduaneira, A.T. (2016). Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (Manual do IRC) – Autoridade Tributária e Aduaneira

Ernst & Young. (2013). O novo IRC – Almedina

Ferreira, A. (2015). Tributações Autónomas – caracterização e dedutibilidade de gastos. Revista CAAD – Arbitragem tributária, 36-43

Ferreira, R. F. (2010). Reforma Fiscal: Reflexões Adicionais, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha, Vol II, Almedina Editora

Martins, G. W. O. (2015). Da dedutibilidade das tributações autónomas para efeitos de apuramento do lucro tributável – algumas notas. Revista CAAD – Arbitragem tributária, 33-35

Martins, Helena (2012). O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas – in Lições de Fiscalidade, Almedina

Morais, R. D. (2009). Apontamentos ao IRC, Almedina Editora

Nabais, C. (2004). O dever fundamental de pagar impostos, Almedina Editora

Nabais C. (2012). Direito Fiscal (7ª edição), Almedina Editora

Nabais C. (2013). Investir e tributar: uma relação simbiótica – Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Vol. I, Almedina Editora

Nabais, Casalta. (2015, 8ª ed.) Direito Fiscal. Almedina Editora

Pinto, J.A.P. (2011). Fiscalidade (5ª edição), Areal Editores

Pereira, P. R. (2011). O princípio da não retroactividade da lei fiscal no campo da tributação autónoma dos encargos , Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano IV, Vol 2.

Pereira, M.H.F. (2014, 5ª ed.). Fiscalidade. Almedina Editora

Pereira, P. R. (2011). O princípio da não retroactividade da lei fiscal no campo da tributação autónoma dos encargos , Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano IV, Vol 2.

Portugal, A. M. (2004). A dedutibilidade dos custos na jurisprudência Fiscal Portuguesa. Coimbra Editora

Silva, C.E.R. (2011). Tributações autónomas – Factor de (in)justiça fiscal? ISCTE Business School

Silva, A.J.A. (2015). As tributações autónomas: notas técnicas e práticas para estudo. Revista TOC n.º 180, 39-41

Sanches, S. (2007, 3ª ed.). Manual de Direito Fiscal. Coimbra Editora

Sousa, D.P. (2013). Direito Fiscal e Processo Tributário, Coimbra Editora

Tavares, T. C. (2002). A dedutibilidade dos custos em sede de IRC. Revista FISCO, 37-43

Tributação Autónoma subverte princípios de IRC. (2009). Contabilidade e Empresas, 4 – 5.

Vaques, S. (2011). Manual de Direito Fiscal. Almedina Editora

Vaques, S. (2013). Manual de Direito Fiscal. Almedina Editora

Webgrafia

Autoridade Tributária e Aduaneira

<http://www.portaldasfinancas.gov.pt/at/html/index.html>

CAAD:

<http://www.caad.org.pt/>

DGSI/ ITIJ:

<http://www.dgsi.pt/>

Direcção Geral do Orçamento:

<http://www.dgo.pt/Paginas/default.aspx>

Pordata:

<http://www.pordata.pt/>

Tribunal Constitucional:

<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/home.html>

UTAO:

https://www.parlamento.pt/OrcamentoEstado/Paginas/UTAO_UnidadeTecnicaDeApoioOrcamental.aspx

Santos A., Martins A - Relatório do Grupo para o estudo da Política Fiscal – Competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal” de 3 de Outubro de 2009

https://www.ideff.pt/xms/files/GPFRelatorioGlobal_VFfinal.pdf

Azevedo, D. (2014). Governo devia ter coragem de acabar com a tributação autónoma - http://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_24outubro2.pdf

Referências jurisprudenciais

Acórdão do TC n.º 18/2011, proc.º 204/2010, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20110018.html>

Acórdão do TC n.º 310/2012, proc.º 150/2012, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20120310.html>

Acórdão do TC n.º 382/2012, proc.º 121/2012, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20120382.html>

Acórdão do TC n.º 617/2012, proc.º 150/2012, disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/2016743/details/maximized>

Acórdão do TC n.º 197/2016, proc.º 465/2015, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160197.html>